

0- 793818

На правах рукописи

Фролова

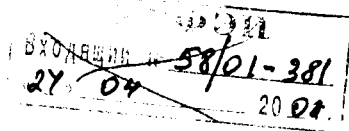
ФРОЛОВА Татьяна Георгиевна

УЧЕТ И ОТЧЕТНОСТЬ ПО СОВМЕСТНОЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ФЕДЕРАЛЬНЫХ
ГОСУДАРСТВЕННЫХ
СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Саратов - 2008



Работа выполнена в Саратовском государственном социально-экономическом университете.

Научный руководитель - д-р экон. наук, профессор
Плотников Виктор Сергеевич

Официальные оппоненты - д-р экон. наук, профессор
Небогатикова Наталья Геннадьевна
- канд. экон. наук, доцент
Шацкий Виктор Федорович

Волгоградский государственный университет.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000714733

Защита состоялась 13 мая 2008 года в 15⁰⁰ час. на заседании диссертационного совета Д 212.241.03 при Саратовском государственном социально-экономическом университете по адресу:

410003, Саратов, Радищева, 89, Саратовский государственный социально-экономический университет, ауд. 843.

Домолов

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Изменения в экономической системе, обусловившие в России новые условия хозяйствования, привели к необходимости переосмысления теоретических и методологических подходов к управлению сельскохозяйственными предприятиями. Особая роль в этом процессе отведена учету экономических соглашений организаций АПК, занятых в производстве, переработке и реализации сельскохозяйственной продукции.

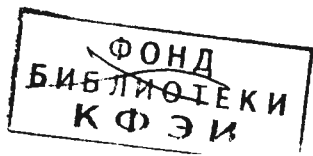
На современном этапе развития рыночных отношений проблема координации и кооперации организаций сельскохозяйственного комплекса, как альтернативы рынку, стоит особенно остро. Причем, решение этого вопроса может быть осуществлено только на основе исследований целого ряда экономических наук, в том числе бухгалтерского управленческого учета и экономического анализа.

Широкий спектр организационных форм в сельском хозяйстве отражает, прежде всего, различие форм собственности в сельскохозяйственных организациях. Начало переходных процессов, с точки зрения институциональной структуры экономики, характеризовалось как передача формальных прав собственности из рук государства в частные руки вместе с созданием соответствующего законодательства, что дало возможность постепенного отказа от следования нормам, регулирующим взаимоотношения между предприятиями в советский период.

Преобразования экономики в России оказались ошеломляющими для сельскохозяйственных организаций, явно не готовых к ним. Чтобы найти какой-то выход из создавшегося положения стали появляться такие гибридные формы организаций, в которых просто отсутствуют и юридическая и экономическая логика. Ярким примером тому является ФГУ "Поволжская машиноиспытательная станция". Данное учреждение по своему юридическому статусу - Федеральное государственное учреждение. В то же время, согласно Уставу учреждения, - это некоммерческая организация, но которой разрешено заниматься предпринимательской деятельностью. Причем на базе этого учреждения создается ряд коммерческих организаций.

В данной ситуации, бухгалтерский учет, опирающийся на определенные правила его ведения в рамках определенной формы собственности, оказался не готовым к нормальному отражению финансово-хозяйственной деятельности таких своеобразных сельскохозяйственных организаций. Необходимы новые методологические подходы и методические решения, обеспечивающие комплексное решение проблемы.

По существу проблема заключается в том, как в рамках бухгалтерского учета дать возможность Федеральному государственному учреждению, да еще коммерческой организации, какой и является ФГУ "Поволжская МЛС", зарабатывать деньги не нарушая законодательства.



Если говорить в целом, то для данных учреждений государство ввело следующие ограничения:

- в соответствии с ФЗ "О государственных и муниципальных предприятиях" №161-ФЗ данные организации не имеют права создавать дочерние предприятия;
- являясь коммерческой организацией учреждение не преследует цель получения прибыли;
- ограниченность бюджетного финансирования деятельности данного предприятия.

В сложившейся ситуации мы предлагаем организацию учета совместной деятельности с коммерческими организациями, которые были созданы "при" ФГУ "Поволжская МИС". Причем методика учета должна отражать, точнее, учитывать вышеприведенные ограничения.

Отделив в системе учета основную деятельность, финансируемую из бюджета, от предпринимательской деятельности и, сформировав на ее базе совместную деятельность с коммерческими организациями, разработать методику учета совместной деятельности в соответствии с принципами консолидации информации, отражающими специфику деятельности таких организаций.

В этой связи хотелось бы обратить внимание на еще одну учетную проблему - консолидацию показателей результатов от совместной деятельности в бухгалтерской финансовой отчетности некоммерческого государственного учреждения.

Решение вышеуказанных проблем обусловило выбор темы настоящего диссертационного исследования и ее актуальность.

Степень разработанности проблемы. Весомый вклад в разработку теоретических и методических вопросов учета экономических соглашений и разработку методологических проблем организации современного российского бухгалтерского учета и становления его как системы научных знаний, сделан в трудах ведущих отечественных ученых: А.Ф.Аксененко, В.П. Астахова, И.Т. Балабанова, В.И. Бариленко, П.С.Безруких, И.А.Белобжецкого, Н.А. Бреславцевой, М.А. Вахрушиной, В.Г. Гетьмана, В.Б.Ивашкевича, Т.П.Карповой, В.В. Ковалева, Н.П.Кондракова, М.И.Кутера, А.Д.Ларионова, Н.Т. Лабынцева, М.В. Мельник, Е.А. Мизиковского, О.А.Мироновой, В.Ф.Паляя, В.В.Паляя, В.С.Плотникова, Я.В.Соколова, В.И. Ткача, А.Д.Шеремета и многих других ученых.

Отраслевые особенности изучения экономических соглашений в агропромышленном комплексе и сама проблема учета совместной деятельности нашли отражение в работах А.П. Бархатова, Л.А.Бернштейна, И.Н. Богатой, В.Д.Новодворского, В.В.Патрова, М.З.Пизенгольца, А.А.Салтыкова, В.А. Тереховой, В.И. Ткача, Л.И.Хоружия, Л.З.Шнейдмана и других.

Тем не менее, в экономической литературе не в полной мере рассмотрены вопросы учета взаимодействия участников совместной деятельности в рамках экономических соглашений различных организационных форм. Актуальность этих вопросов, их неполная теоретическая разработанность и большая практи-

ческая значимость в современных условиях определили цель и задачи исследования.

Целью диссертационного исследования является обоснование методологических подходов на основе теории экономических соглашений, и разработка конкретных методик по учету совместной деятельности предприятий АПК, направленных на оптимизацию и совершенствование учетного процесса и анализа в рамках различных организационных форм сельского хозяйства.

Задачи исследования. Для достижения указанной цели были поставлены и решались следующие научные и практические задачи:

- исследовать теорию экономических соглашений с целью определения влияния структурных организационных форм на процессы организации бухгалтерского учета в сельском хозяйстве;

- определить степень влияния на организацию учета совместной деятельности ограничений, вводимых правилами бухгалтерского учета для организаций различных форм собственности;

- рассмотреть возможность формирования единой методики учета совместной деятельности, независимо от организационных форм ее участников;

- адаптировать к условиям российского законодательства требования МСФО относительно учета совместно контролируемых операций, активов, организаций;

- выработать методические подходы по консолидации информации о доходах и расходах от совместной деятельности в финансовой отчетности ее участников;

- дать предложения по методике консолидированного учета продаж и отражения этих показателей в отчетности государственного некоммерческого учреждения;

- предложить методику формирования сегментной управленческой отчетности по совместной деятельности методику анализа эффективности вложений в нее.

Предметом исследования является комплекс теоретических и методических вопросов учетного отражения фактов совместной деятельности в условиях различных экономических соглашений между предприятиями АПК различной формы собственности при формировании системы учетно-аналитического обеспечения управления различными корпоративными формами в сельском хозяйстве.

Объектом диссертационного исследования является учетное отражение действия экономических соглашений в рамках совместной деятельности предприятий АПК.

Методологической основой исследования послужила теория экономических соглашений в обосновании различных организационных форм и их влияния на организацию учета и отчетности сельскохозяйственных организаций, а также общенаучные методы познания: наблюдение, сравнение, обобщение, анализ и синтез, индукция и дедукция, моделирование. Были применены и специ-

альные методы: системного подхода, классификация, расчетно-аналитические, графические и др.

Теоретическую основу исследования составили труды отечественных и зарубежных ученых, посвященные проблемам бухгалтерского учета и учета совместной деятельности в частности.

Информационной базой исследования явились законодательные акты и нормативные документы государственных органов власти Российской Федерации, статистические данные, материалы периодической печати по изучаемой проблеме.

Научная новизна проведенного исследования заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении практических задач в области организации бухгалтерского учета и анализа в рамках совместной деятельности различных организационных форм сельского хозяйства.

Полученные при этом наиболее важные научные результаты заключаются в следующем:

- выявлено влияние на организацию учета системы экономических соглашений в рамках экономических отношений взаимодействия организаций различных форм собственности АПК при организации их совместной деятельности по производству конечного сельскохозяйственного продукта;

- обоснована необходимость разработки единой методики учета и отчетности о совместной деятельности, как единственного возможного способа отражения результатов о совместной деятельности в условиях имеющихся ограничений на правила ведения учета в государственных учреждениях, некоммерческих организациях и частном предпринимательстве в АПК;

- приведены в систему и адаптированы к условиям российского законодательства отдельные методики учета совместной деятельности: учета совместно контролируемых операций, учета совместно контролируемых активов и учета совместно контролируемых организаций, отражающие специфику договорных отношений организаций - участниц совместной деятельности;

- в рамках развития методологии консолидированного учета разработаны методические подходы и даны рекомендации по консолидации информации о совместной деятельности по методу учета пропорциональной консолидации и методу учета долевого участия в консолидированной финансовой отчетности участников, осуществляющих совместный контроль над совместно контролируемой организацией;

- даны предложения по методике консолидированного учета продаж, учитывающие специфику финансовых ограничений в деятельности Федерального государственного некоммерческого учреждения, обеспечивающие включение показателей продаж в финансовую отчетность данного учреждения;

- предложена необходимая в целях внутреннего и внешнего управления совместной деятельностью методика формирования сегментной отчетности и анализа эффективности вложений участников в совместно контролируемую организацию.

Теоретическая и практическая значимость работы. Сделанные выводы и предложения позволяют повысить информационные возможности аналитических данных, усилив роль учетного отражения экономических отношений организаций АПК в процессе обеспечения населения продуктами питания. Основы разработанных теоретических положений и организационно-методических рекомендаций могут послужить совершенствованию учетно-аналитической системы, в том числе в условиях применения новых форм экономических взаимоотношений между предприятиями АПК, позволят обеспечить постановку учета доходов и расходов от совместной деятельности как в целом, так и ее отдельных участников.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертации и результаты проведенных исследований были раскрыты в докладах на научно-практических конференциях и опубликованы в форме статей и тезисов в научно-практических сборниках научных трудов и тезисов.

Предлагаемые автором практические рекомендации используются в ФГУ "Поволжская МИС", ООО "Хлеб-МИС" что подтверждено справками о внедрении. Результаты исследования могут использоваться при разработке отраслевых нормативных и методических документов, при подготовке методического обеспечения учебного процесса по специальным дисциплинам в высших учебных заведениях при преподавании курсов "Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве", "Бухгалтерская (финансовая) отчетность" и "Международные стандарты учета и финансовой отчетности", в системе профессиональной подготовки и повышения квалификации аудиторов и профессиональных бухгалтеров.

Основные положения и результаты диссертации нашли отражение в 6 опубликованных работах объемом 2,3 п.л., в том числе одна статья в журнале, рекомендованном ВАК РФ.

Объем и структура работы. Работа имеет следующую структуру, определенную логикой анализа взаимосвязанных аспектов изучаемого предмета и совокупностью решаемых задач:

Введение

Глава 1. Экономические соглашения в учете совместной деятельности предприятий агропромышленного комплекса

1.1. Экономические соглашения в деятельности зональных машиноиспытательных станций

1.2. Влияние различий форм собственности и организационных форм на организацию учета совместной деятельности

1.3. Принципы организации и учета совместной деятельности в региональных сельскохозяйственных машиноиспытательных станциях

Глава 2. Учет по методу пропорциональной консолидации участников совместной деятельности

2.1. Совместная деятельность - как специфический объект бухгалтерского (консолидированного) учета

2.1.1. Учет совместно контролируемых операций

2.1.2. Учет совместно контролируемых активов

2.1.3. Учет в совместно контролируемой организации

2.2. Консолидированный учет продаж с совместно контролируемыми организациями

2.3. Особенности отражения в учете результатов совместной деятельности Федеральных государственных учреждений

Глава 3. Сегментная управленческая отчетность и анализ эффективности вложений в совместную деятельность

3.1. Сегментная управленческая отчетность по совместной деятельности

3.2. Анализ финансового положения организации для выбора финансового решения по вкладам в совместную деятельность

Заключение

Библиографический список литературы

Приложения

Диссертация изложена на 168 страницах, содержит 31 таблицу и 4 рисунка и 5 приложений. Библиографический список литературы содержит 182 источников.

ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Полученные в диссертационном исследовании научные результаты, основные идеи, положения и выводы нашли отражение при решении трех групп проблем: определение методологической основы учета и анализа в рамках совместной деятельности Федерального государственного сельскохозяйственного учреждения; разработка концептуальных подходов и учетных методик организации учета различных экономических соглашений совместной деятельности; проблемы сегментной отчетности и анализа эффективности вложений в совместную деятельность.

Первая группа проблем, исследованных в диссертации, связана с разработкой концептуальных подходов к организации учета совместной деятельности сельскохозяйственных организаций различных форм собственности на основе теории экономических соглашений.

Теория экономических соглашений нацелена на переосмысление трех сюжетов: характеристика агента и его мотивов; варианты координации действий и роль ценностей и общих благ. Концептуальный подход экономических соглашений нацеливает на увязывание между собой всех трех сегментов.

В теории экономических соглашений интегрированные организации рассматриваются как разновидность управленческих структур. Ключевое различие между управленческими структурами и институтами заключается в том, что институциональная среда задается как совокупность фундаментальных политических, социальных и юридических правил. Управленческие структуры представляют собой экономические соглашения между агентами, определяющие режим кооперации и взаимодействия между ними. Причем, управленческие структуры и институты взаимосвязаны между собой. При этом институциональная среда рассматривается как набор параметров, влияющих на сравнительные издержки различных способов организации.

В рамках рассмотрения данной проблемы особый интерес представляет система экономических соглашений в деятельности зональных машиноиспытательных станций, где объем государственного вмешательства (инвестиций) является определяющим. По существу, данные организации, находясь в государственной собственности, осуществляют свою деятельность на праве хозяйственного ведения.

В целом, организационная структура ФГУ "Поволжская МИС" показывает, что хотя данная организация и осуществляет прямое управление (через директорат) малыми предприятиями, созданными "при" Поволжской МИС, такую форму объединения трудно признать за единое целое ни юридически, ни экономически. По-существу, такая организационная форма представляет собой комплекс самостоятельных организаций, объединенных единой целью - производство конечного сельскохозяйственного продукта.

1. Поволжская МИС - это Федеральное государственное учреждение, причем это некоммерческая организация, которая не имеет целью извлечение прибыли.

2. При участии Ассоциации "Большая Волга" "при" Поволжской МИС создано ОАО "Волгаагромаш". Однако это уже акционерное общество.

3. При Поволжской МИС создано предприятие по производству, переработке и хранению сельскохозяйственной продукции ООО "Поволжская МИС" - частное предприятие.

4. И, наконец, совместное предприятие - "Хлеб МИС".

Таким образом, следует констатировать факт разнообразия форм собственности в этом гибридном объединении: государственная, общественная, акционерная и частная. Складывается весьма интересная ситуация, при которой юридическое, да и экономическое объединение, в виде имущественного холдинга, невозможно.

Мы не случайно в кавычках выделили приставку "при" - широко используемую в советский период. Такой формы организации в рыночной экономике просто не существует. В данном случае целесообразно говорить о совместной деятельности как о гибридной организационной форме, позволяющей осуществлять различные виды деятельности на договорной основе.

Специфика деятельности Федеральных государственных учреждений (ФГУ), определяемая законодательством РФ, сводится к следующему:

1. ФГУ является государственной некоммерческой организацией в форме учреждения и не имеет в качестве основной цели извлечение прибыли. Для достижения установленных уставом целей ФГУ может осуществлять предпринимательскую деятельность, которая соответствует Уставу учреждения.

2. Имущество ФГУ образуется за счет целевых государственных средств и доходов из иных источников, не противоречащих действующему законодательству и уставу Учреждения.

3. ФГУ осуществляет проведение государственных испытаний, а также работу по обязательной и добровольной сертификации по показателям назначения

сельскохозяйственной техники, проведение испытаний по договорам с предприятиями-изготовителями техники и т.д.

4. И последним, немаловажным направлением в деятельности ФГУ, является производство, переработка и реализация сельскохозяйственной продукции, оказание услуг по проведению сельскохозяйственных работ и представлению спецтехники.

Из специфики деятельности сельскохозяйственных Федеральных государственных учреждений видно, что они совмещают основную деятельность по выполнению государственных заказов с предпринимательской деятельностью, оставаясь при этом некоммерческими организациями. Чтобы совместить эти диаметрально противоположные виды деятельности, не нарушая целостности в учете деятельности некоммерческих государственных учреждений, необходимо выработать принципиально новые подходы учетного отражения деятельности таких организаций.

Анализ деятельности Поволжской МИС позволяет выделить три фактора, определяющих организацию учета в данных учреждениях:

1) данная организация относится к учреждениям, находящимся в государственной собственности;

2) по своему правовому статусу она относится к некоммерческим организациям;

3) по существу, это сеть организаций, занимающихся одновременно некоммерческой и коммерческой деятельностью.

Определяющим фактором, влияющим на организацию учета в таких учреждениях, пожалуй, можно считать то, что они являются одновременно государственными и некоммерческими организациями.

Вместе с тем область бухгалтерского учета в некоммерческих организациях практически не развивается.

В настоящее время в специальной литературе предлагается большое количество разнообразных вариантов по отражению в учете некоммерческих организаций той или иной операции, которые зачастую противоречат, а иногда и взаимоисключают друг друга.

Можно выделить следующие подходы к построению системы учета некоммерческих организаций:

- аналогично непроизводственной сфере коммерческих предприятий;
- аналогично бюджетным организациям.

В основу учета некоммерческих организаций заложены и выведены на главную роль второстепенные участки коммерческого учета, никогда не имевшие в базовом плане счетов самостоятельного существенного значения и практики корреспондентского использования.

Расширение сферы деятельности некоммерческих организаций увеличило количество проблем учета.

Возникают вопросы о распределении затрат при наличии предпринимательской деятельности. Все это приводит к тому, что бухгалтерами придумываются схемы учета, не находящие подтверждений в нормативных документах. Поэтому

му необходима скорейшая разработка целостной системы учета некоммерческих организаций, охватывающей все стороны их деятельности - от операций по кассе до формирования отчетности.

Систему можно сформировать, только определив концептуальную основу учета, т.е. то представление, понимание целей учета, исходя из которого будет формироваться бухгалтерская проводка.

Предлагаемая концепция состоит в следующем: приняв за основу систему бюджетного учета, утвержденную приказом Минфина РФ от 26.08.2004 г. №70н "Об утверждении Инструкции по бюджетному учету", адаптировать ее к Плану счетов, утвержденному приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. №94н, дополнить с учетом специфики деятельности некоммерческих организаций и в конечном итоге получить схематически завершенную методику учета. Основным преимуществом такого подхода является использование базовой модели, ориентированной на учет движения целевых средств. То есть отражение всех операций в учете смоделировано с точки зрения полноты и своевременного отражения формирования и использования таких средств.

И еще на одну особенность учета совместной деятельности необходимо обратить внимание - учетную процедуру консолидации информации о результатах совместной деятельности, когда участником является Федеральное государственное некоммерческое учреждение - ФГУ "Поволжская МИС".

Вторая группа проблем, исследованных в диссертации, связана с разработкой специфичных учетных приемов учета результатов совместной деятельности и их отражения в консолидированной бухгалтерской отчетности сельскохозяйственных Федеральных государственных учреждений.

Отражение участия в совместной деятельности в консолидированной финансовой отчетности предусматривает использование специфичных учетных методов. В нашей стране переход всех организаций от социалистического государственного производства к частному рыночному производству вызвал много изменений в методологии бухгалтерского учета при отражении многих хозяйственных ситуаций, ввел в обиход новую терминологию, в том числе и по отражению совместной деятельности. Так, приказом Минфина России от 24 декабря 1998 г. №68н были введены в действие Указания об отражении в бухгалтерском учете операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества. Позднее 24 ноября 2003 г. приказом Минфина России №105н было введено Положение по бухгалтерскому учету "Информация об участии в совместной деятельности" (ПБУ 20/03), которое хотя и отменило ранее действовавшие Указания, и установило правила и порядок раскрытия информации об участии в совместной деятельности в финансовой отчетности коммерческих организаций (кроме кредитных), являющихся юридическими лицами, но не раскрыло содержание самой методики учета отдельных операций по совместной деятельности.

Совместная деятельность, в соответствии с п. 3 МСФО (IAS) 31, - это договорное соглашение, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля над ней, где под со-

вместным контролем понимается согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью.

Этот международный стандарт также как и российское законодательство определяет, что деятельность, в основе которой нет договорного соглашения по установлению совместного контроля, не считается совместной.

Однако, условия договора могут видоизменяться в части раздела выращенной сельскохозяйственной продукции согласно российского законодательства можно рассматривать еще в двух вариантах.

При первом варианте собственник земли (например, это организация, проводящая посевную) расплачивается за услуги по обеспечению технологией выращивания и сбору сельскохозяйственной продукции частью собственного урожая. Вместо денежной оплаты (пусть с отсрочкой до момента сбора урожая) имеет место натуральная оплата в размере установленной доли от будущего урожая, величина которого на момент заключения договора еще не известна.

Второй вариант аналогичен первому за единственным исключением: выращенная сельскохозяйственная продукция принадлежит не собственнику земли, под которым мы понимаем организатора посевной, а всем организациям-участникам совместно контролируемых операций (в установленных договором долях). Гражданское законодательство допускает такую возможность. Согласно ст. 136 ГК РФ поступления, полученные в результате использования имущества (плоды, продукция, доходы), принадлежат лицу, использующему это имущество на законном основании, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором об использовании этого имущества. То есть выращенные плоды действительно могут принадлежать не только собственнику имущества (в данном случае - земли), но и иному установленному договором лицу.

Оба рассмотренных в диссертации варианта договора не запрещены ГК РФ, поэтому могут быть использованы в качестве основы организации учета совместной деятельности. При этом, организация-участница, ведущая бухгалтерский учет совместно контролируемой организации в соответствии с договором о совместной деятельности, должна:

- 1) вести обособленный учет операций (т.е. на отдельном балансе) совместно контролируемой организации от операций, связанных с выполнением своей основной деятельности;
- 2) отдельно отражать показатели бухгалтерского баланса совместно контролируемой организации и показатели баланса своей основной деятельности;
- 3) отражать в общеустановленном порядке по отдельному балансу хозяйственные операции по договору о совместной деятельности, включая учет расходов и доходов, а также расчет и учет финансовых результатов;
- 4) учитывать обособленно имущество, внесенное другими организациями-участниками договора о совместной деятельности в качестве вклада;
- 5) учитывать вклады, внесенные организациями-участниками совместной деятельности, в оценке, предусмотренной договором;

6) отражать имущество приобретенное или созданное в ходе осуществления договора о совместной деятельности в сумме фактических затрат на его приобретение (изготовление и т. д.) в общеустановленном порядке;

7) производить начисление амортизации по амортизируемому имуществу в общеустановленном порядке вне зависимости от фактического срока его использования и применяемых ранее способов начисления амортизации до заключения договора о совместной деятельности;

8) распределять по окончании отчетного периода полученный финансовый результат - нераспределенную прибыль (непокрытый убыток) между организациями-участниками в порядке, установленном договором о совместной деятельности. При этом в рамках отдельного баланса на дату принятия решения о распределении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) отражается кредиторская задолженность перед организациями-участниками в сумме причитающейся им доли нераспределенной прибыли либо дебиторская задолженность за организациями-участниками в сумме их доли непокрытого убытка, причитающегося к погашению.

В соответствии с МСФО (IAS) 31 наиболее предпочтительным методом учета инвестиций в совместно контролируемую организацию (далее - СКО) является метод пропорциональной консолидации, по которому доля организации-участницы в активах, обязательствах, доходах и расходах комбинируется построчно со своими аналогичными статьями финансовой отчетности.

Применение метода пропорциональной консолидации означает, что баланс организации-участницы включает ее долю активов, которые она контролирует совместно, и долю обязательств, за которые она совместно несет ответственность. Отчет о прибылях и убытках организации-участницы включает ее долю доходов и расходов совместно контролируемой организации. Многие процедуры пропорциональной консолидации совместно контролируемой организации, аналогичны процедурам консолидации инвестиций в дочерние организации согласно МСФО (IAS) 27.

В качестве альтернативы пропорциональной консолидации, рассмотренной в работе, мы предлагаем организациям - участникам признавать свою долю в совместно контролируемой организации, используя метод учета по долевого участию. В этом случае инвестиции в совместно контролируемые организации отражаются в том же порядке, что и инвестиции в ассоциированные организации в соответствии с МСФО (IAS) 28. Организация-участница может учитывать доли в совместно контролируемых организациях методом долевого участия, если полагает, что:

- объединять контролируемые статьи и статьи совместно контролируемой организации некорректно;
- оказывает на совместно контролируемую организацию не контроль, а только значительное влияние.

Для учета результативных операций между инвестором и СКО предлагаем использовать либо основной вариант счета 90 "Продажи" субсчет 2 "Продажи совместно контролируемым организациям", либо альтернативный - 92 "Внутри-

корпоративные продажи" субсчет 3 "Совместно контролируемые организации" в корреспонденции со счетом 64 "Расчеты с аффилированными покупателями и заказчиками".

Учет расчетных операций между инвестором и СКО целесообразно осуществлять с использованием счетов 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонение в стоимости материальных ценностей", 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", 41 "Товары" и т.п. в корреспонденции со счетом 61 "Расчеты с аффилированными поставщиками и подрядчиками".

Долю инвестора в прибылях (или убытках) СКО, возникающую вследствие восходящих (или нисходящих операций) следует исключать. Это обусловлено тем, что прибыли (или убытки) признаются в финансовой отчетности организации-инвестора только в сумме, не относящейся к доле участия в этой СКО. При этом необходимо, чтобы учетная политика СКО и учетная политика инвестора не отличались. В случае если инвестор ведет учет СКО, то он, как правило, осуществляет его в соответствии со своей учетной политикой. В случае если инвестор не ведет учет СКО, то для него необходимо приводить данные финансовой отчетности СКО в соответствии с предоставленной им учетной политикой.

Согласно основному подходу МСФО (IAS) 31 инвестиции в СКО учитываются методом пропорциональной консолидации, по которому доля инвестора в активах, обязательствах, доходах и расходах СКО комбинируется построчно с аналогичными статьями своей финансовой отчетности, либо показывается как отдельная статья в его финансовой отчетности. То есть консолидированный баланс инвестора включает часть активов, которые он контролирует совместно, а также часть обязательств, по которым он совместно отвечает. Консолидированный отчет о прибылях и убытках включает долю инвестора в доходах и расходах СКО.

Процесс составления консолидированной финансовой отчетности инвестора с включением в него данных финансовой отчетности СКО методом пропорциональной консолидации можно представить как последовательность следующих действий:

- 1) приведение финансовой отчетности СКО в соответствие с учетной политикой, по которой составляется финансовая отчетность инвестора. Чаще всего это требуется инвестору, который не сам осуществляет ведение общих дел СКО;
- 2) отражение консолидационных корректировок (исключение расчетов между инвестором и СКО, исключение доли прибылей (или убытков), полученных в результате восходящих и нисходящих операций);
- 3) расчет консолидированных показателей (доля участия в СКО других организаций-инвесторов, нераспределенная прибыль);
- 4) сведение полученных данных (построчное суммирование статей, доли других организаций-участниц СКО, консолидированных резервов).

Превышение суммы доходов над расходами по различным видам предпринимательской деятельности, разрешенной законодательством и уставом ФГУ,

ни в коем случае не является целевым финансированием. В коммерческой деятельности это, безусловно, было бы прибылью. Однако поскольку в данных учреждениях создание фондов и резервов предусмотрено учредительными документами учреждения, то для учета указанных фондов используют сч. 86 "Целевое финансирование".

Хотя и здесь мы не совсем согласны с этим положением в том, что касается использования счета 86 "Целевое финансирование", когда в Плане счетов для этих целей предусмотрен счет 82 "Резервный капитал", с той лишь оговоркой, что резервный капитал - это неделимый фонд ФГУ. Его использование может быть направлено на покрытие убытков по отдельным видам предпринимательской деятельности и то только по решению Федерального органа управления.

Таблица 1. Корреспонденция счетов по учету резервного капитала (фонда) в ФГУ

Содержание хозяйственной операции	Первичные документы	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Дебет	Кредит	
На образование (увеличение) резервного фонда направлена сумма превышения доходов над расходами	учредительные документы, приказ по Департаменту	90, 91	82	12000
За счет средств резервного фонда: - оплачены расходы по основной деятельности при отсутствии или недостаточности финансирования	протоколы, приказ	82	26	6000
- оплачены непредвиденные расходы (форс-мажор)	протоколы, приказ	82	76	500
- покрыты фактические расходы по основной деятельности сверх сметы	протоколы, приказ	82	90	3000
- покрыты убытки от предпринимательской деятельности.	протоколы, приказ	82	91	2000

Резервный фонд отражается в балансе капитала организации с подразделением на страховой фонд, образованный организацией в соответствии с законодательством, и резервный фонд, образованный в соответствии с учредительными документами. Если учредительными документами организации предусмотрено несколько видов резервов, направления расходования которых различаются, то имеет смысл в балансе показать не только общую сумму этих резервов, но и их состав. Детализация статей баланса по отдельным видам резервов, с одной стороны, повышает аналитичность баланса, с другой стороны, усиливает контроль за формированием и использованием средств указанных источников.

Третья группа проблем, поднимаемых в диссертации, связана с разработкой учетных аспектов формирования сегментной бухгалтерской отчетности в деятельности сельскохозяйственных ФГУ.

Данные сегментной внутренней отчетности по обычной деятельности предприятия позволяют оценить качество работы каждого сегмента бизнеса.

Формирование внешней отчетности по сегментам и внутренней управленческой отчетности, являющихся основой подготовки управленческих решений в обычной деятельности организации ее структурных подразделений, приобретает особую актуальность для таких гибридных форм организаций, к которым можно отнести и ФГУ "Поволжская МИС". Тем не менее, наши исследования свидетельствуют, что подготовке и практическому внедрению сегментной отчетности в значительной мере препятствует ряд обстоятельств, из которых можно выделить:

- во-первых, осложнения, возникающие в области определения направлений деятельности, подлежащих включению в сегментную отчетность. Так, организации, осуществляющие одинаковые виды деятельности, обычно имеют различную организационную структуру, поэтому их сегментные отчеты могут значительно различаться;

- во-вторых, было бы ошибочно игнорировать различия в методах трансфертного ценообразования, в торговых операциях между подразделениями одной организации;

- в-третьих, неизбежно появляется необходимость распределения общих расходов между различными подразделениями организации (например, общехозяйственных расходов), а действующие методики нуждаются в кардинальной переработке, поскольку существенно устарели.

Основные принципы формирования показателей сегментной отчетности, обеспечивающие качественную информацию, ориентированную на приоритетные запросы пользователей, представлены на рис.1.

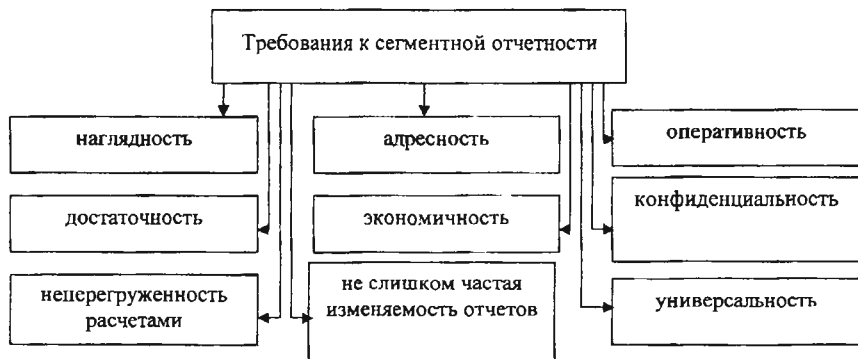


Рис.1. Требования, предъявляемые к внутренней сегментной отчетности

Группировка факторов, напрямую влияющих на формирование информации в сегментной отчетности, полезной для подготовки решений, может быть проиллюстрирована на следующей схеме (рис. 2).

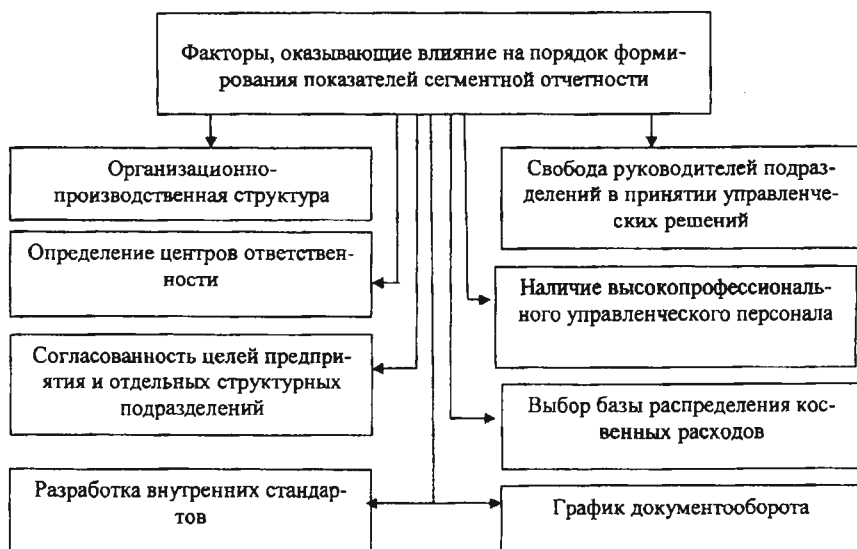


Рис.2. Факторы, оказывающие влияние на порядок формирования показателей сегментной отчетности

Подобные характеристики отчетных сегментов вполне подходят для центров ответственности СКО "Хлеб МИС" - его участников.

Таким образом, если говорить о совместно контролируемой организации "Хлеб МИС" как о хозяйствующем субъекте, деятельность которого подлежит отражению в отчетах его участников, то, согласно требованиям МСФО, они должны быть признаны в качестве отчетного сегмента.

Для анализа финансового положения организаций для выбора финансового решения необходимо рассчитывать следующие показатели: уровень обеспеченности организации собственными оборотными средствами, коэффициент маневренности, коэффициент соотношения собственных и заемных средств и коэффициент накопления износа.

В заключении работы обобщены особенности учета и анализа совместной деятельности в сельскохозяйственных Федеральных государственных учреждениях. Проведенные исследования и разработанные на их основе предложения позволяют обоснованно сделать выводы, имеющие значение для дальнейшего развития теории, методологии и практики консолидированного учета и анализа совместной деятельности.

СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:

1. *Фролова Т.Г.* Специфика экономических соглашений в деятельности зональных машиноиспытательных станций // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - №9. - 2007. - 0,4 п.л.

Статьи и тезисы докладов в других изданиях:

2. *Фролова Т.Г.* Отличительные особенности и проблемы функционирования машиноиспытательных и опытно-конструкторских организаций АПК в условиях рыночной экономики // "Конкурентоспособность АПК: теория и практика" : Материалы Межрегиональной научно-практической конференции Посвященной памяти члена-корреспондента Российской академии сельскохозяйственных наук Александра Андреевича Семенова. - М.: Восход-А, 2007. - 0,31 п.л.

3. *Фролова Т.Г.* Проблемы функционирования машинно-технологических станций как эффективного ресурса развития сельскохозяйственных предприятий // "Международные и национальные особенности прикладной экономики" : Материалы международной научно-практической конференции. – Пенза : ПГУ 2007. - 0,31 п.л.

4. *Фролова Т.Г.* Специфика экономических соглашений в деятельности зональных машиноиспытательных станций // "Социально-экономическое развитие России в современных условиях": Материалы научно-практической конференции. - Балаково: БФ СГСЭУ, 2007. - 0,4 п.л.

5. *Фролова Т.Г.* Влияние стратегии деятельности машиноиспытательных и опытно-конструкторских учреждений на организацию учета // "Проблемы и перспективы развития агропромышленного рынка" : Материалы II Всероссийской научно-практической конференции / Под ред. А.В. Голубева. - Саратов: СГАУ, 2007. - 0,44 п.л.

6. *Фролова Т.Г.* Влияние интеграционных процессов машиноиспытательных станций на организацию учета // "Проблемы и перспективы развития агропромышленного рынка" : Материалы II Всероссийской научно-практической конференции / Под ред. А.В. Голубева. – Саратов : СГАУ, 2007. - 0,44 п.л.

Автореферат

Подписано в печать 28.03.08

Бумага типогр. №1

Печать офсетная

Заказ 100



Формат 60x84 ¹/₁₆

Гарнитура "Times"

Уч.-изд. л. 1,0

Тираж 100 экз.

Издательский центр Саратовского
государственного социально-экономического университета.
410003, Саратов, Радищева, 89.

